עמ' 73

היבואן מול המכס - נטל ההוכחה במקרה של פסילת ערך העסקה

מאת

עו"ד גיל נדל ; עו"ד עומר וגנר

היחסים שבין יבואנים מסחריים לרשות המכס עשויים לעורר מחלוקות רבות. אחת השאלות המרכזיות שעשויה להתעורר היא שאלת אמיתות המחיר שהוצהר על ידי היבואן.

מכיוון שרוב מסי היבוא מוטלים על טובין באחוזים לפי שוויים, השאלה מה ייחשב שווי הטובין לצורך חישוב מסי היבוא, היא שאלה מכרעת.

על פי השיטה הנהוגה במדינת ישראל שנים רבות, דרך המלך לקביעת הערך שעליו יוטלו מסי היבוא היא מחיר העסקה, כפי ששולם בפועל מהיבואן ליצואן[1], בתוספת עלויות והוצאות שנקבעות בחוק, כמו למשל, הובלה וביטוח[2].

כאשר רשות המכס חושדת, כי המחיר שהוצהר על ידי היבואן בחשבונית הוא מחיר כוזב, ולאחר ביצוע חקירה ומתן אפשרות ליבואן להציג מסמכים והסברים, פעמים רבות פוסלת רשות המכס את המחיר שהוצהר על ידי היבואן וקובעת את המחיר על בסיס שיטות אחרות, כמו השוואה למחיר של טובין זהים או דומים[3], כך שנוצרת חבות נוספת במסי יבוא.

במקרים כאלו, כאשר רשות המכס מפעילה את סמכותה לפי החוק ודורשת מן היבואן לשלם מסי יבוא נוספים, היבואן הוא זה שנדרש להגיש תביעה לבית המשפט ולשכנע את בית המשפט, כי לא היה מקום לדרוש את המסים.

כידוע, כלל בשיטת המשפט בישראל קובע, כי "המוציא מחברו - עליו הראיה", ומשמעותו היא, שבתביעות אזרחיות, נטל ההוכחה מוטל על התובע. כלומר, התובע חייב לשכנע את בית המשפט, כי גרסתו עדיפה על גרסת הנתבע, אחרת לא יזכה בדין. ההיגיון מאחורי כלל זה הוא ברור: התובע הוא שפתח בהליך, הוא שמבקש סעד כלשהו מהנתבע, ולכן, עליו להוכיח את צדקתו, ולא להיפך.

עמ' 74

יחד עם זאת, וכפי שצוין קודם לכן, ביחסים שבין האזרח למדינה, כמו למשל, ביחסים שבין יבואן לרשות המכס, למרות שהמדינה היא זו שבאופן מהותי פונה ראשונה לאזרח בדרישה לתשלום מסי יבוא בעקבות פסילת ערך העסקה, מתהפך נטל ההוכחה והמדינה אינה חייבת להגיש תביעה נגד האזרח לצורך גביית אותם מסים, אלא דווקא האזרח הוא שצריך לתבוע את המדינה. על ההיגיון העומד מאחורי הלכה זו כבר נאמר בעבר:

> **"פעולתה של רשות מס, המעוגנת בחוק, מוחזקת כפעולה שנעשתה כדין, והמעוניין בביטולו של הצו שהוציאה הרשות הוא הנישום המערער עליו. לכן, על הנישום רובץ הנטל לשכנע את בית המשפט כי יש לבטל את הצו או לשנותו. עם הוצאת הצו נוצר מצב מסוים, שאת שינויו מבקש המערער, ומי שמבקש את השינוי - עליו נטל השכנוע, זאת זולת אם קיימת הוראה מיוחדת בחוק לעניין נטל השכנוע ו/או נטל הבאת הראיות."**[4]

באופן דומה, כאשר יבואן מגיש תביעה לבית המשפט נגד רשות המכס, ביחס לחוב מסי יבוא שהוא נדרש לשלם עקב פסילת המחיר שהוצהר על ידו, קובעת פקודת המכס, כי נטל ההוכחה יוטל עליו:

"... הטוען ששילם את המכס המגיע או שהגיש רשמון כדין או שהותרו טובין כדין, עליו הראיה."[5]

הרעיון מאחורי "הקלה" זו לטובת רשות המכס נעוץ בעיקר בכך, שהעובדות הנוגעות ליבוא מסוים ידועות יותר ליבואן מאשר לרשות המכס, בעיקר ביחס לשאלה, האם המחיר שהוצהר הוא אכן המחיר ששולם בפועל, ועל כן מן הראוי שהיבואן יישא בנטל ההוכחה.

בעבר, ניסה יבואן לטעון, כי מאחר שרשות המכס היא שדרשה ממנו את תשלום המס העודף, כאשר פסלה את ערך העסקה שהוצהר על ידו, יש להפוך לכל הפחות את סדר הבאת הראיות, כך שקודם רשות המכס תנסה להצדיק את דרישתה באמצעות הצגת ראיות, ורק לאחר מכן יידרש היבואן להגן על עמדתו. ניסיון זה נדחה על ידי בית המשפט, אך בית המשפט ציין, כי אם היבואן יצליח לעמוד בנטל ההוכחה, זה יעבור למגרשה של רשות המכס:

"בשלב זה אני קובעת כי סדר הבאת הראיות יהיה "ברגיל", קרי, המבקשות יביאו את ראיותיהן כדי להוכיח את טענותיהן, ונטל ההוכחה על המבקשות; יחד עם זאת אומר כי אין זה מן הנמנע כי בסוף ההליך, אם יעלה בידי המבקשות להוכיח את טענותיהן העובדתיות לענין עלות הטובין, ובית המשפט ישתכנע בדבר 'אמיתות' ערך הטובין וכי המסמכים קבילים נכונים ואמינים, הרי שנטל הראיה יעבור אל המשיבה, כדרכם של נטלים שעברו מצד למשנהו על פי הראיות שיובאו."[6]

עמ' 75

יחד עם זאת, על אף שהעיקרון לפיו נטל ההוכחה מוטל על היבואן די ברור, סעיף 239א לפקודת המכס לא מציג כל קריטריונים לבחינת השאלה, כמה רחוק צריך ללכת היבואן בהוכחותיו.

כאשר מתעוררת מחלוקת הנוגעת למחיר שהוצהר בעת היבוא, המהווה בסיס לחישוב המסים - האם די בכך שהיבואן יציג חשבוניות ספק אותנטיות, הסכם עם הספק, והצעות מחיר וחשבוניות אחרות לטובין זהים, או שהוא נדרש גם לספק הסבר, מדוע המחיר שהוצהר על ידו הוא המחיר האמיתי ששולם, אם מדובר במחיר שהוא נמוך באופן יחסי?

או במילים אחרות: מתי יצליח היבואן להעביר את הכדור למגרשה של רשות המכס, מבחינת נטל ההוכחה?

ניתן לומר, כי התשובה לכך תלויה, בין היתר, גם בראיות ובמסמכים שעליהם התבססה רשות המכס בעת שקבעה, כי המחיר שהוצהר אינו המחיר האמיתי ששולם.

להלן מספר דוגמאות ממקרים שעלו לדיון בבתי המשפט:

בפסק-דין שניתן לאחרונה בבית המשפט המחוזי בחיפה, ייבאה חברת מרקיורי משקאות אלכוהוליים והצהירה, כי מחירם ביבוא היה 0.58 דולר לליטר. רשות המכס בישראל חשדה במחיר שהוצהר היות וזה נראה לה נמוך מדי, ובעקבות חקירה שנוהלה בשיתוף רשות המכס באוקראינה (המדינה ממנה יוצאו המשקאות), התגלה כי מחירי היצוא שדווחו באוקראינה היו גבוהים ממחירי היבוא שדווחו בישראל.

בנוסף, היבואן דיווח כי רכש את הטובין כאשר ההובלה היא באחריות היצואן (כלומר, מחיר היבוא שהוצהר, לפי הטענה, כלל גם הובלה), בעוד לפי המסמכים שהוצגו מרשות המכס באוקראינה, הטובין נמכרו כאשר המחיר לא כלל הובלה.

לאור זאת, ובהסתמך על פקודת המכס, הקובעת כי את מסי היבוא יש לשלם על מחיר העסקה כפי ששולם בפועל[7], פסלה רשות המכס את המחיר שהוצהר ביבוא וקבעה את המיסוי על סמך המחיר שהוצהר בעת היצוא מאוקראינה.

עניין אי-ההתאמה בתנאי העסקה (עם או בלי הובלה) גם הוא עמד בעוכרי היבואן במקרה זה, היות שלפי החוק, כאשר מחיר היבוא לישראל אינו כולל הובלה, יש להוסיף את מחיר ההובלה לצורך חישוב המסים[8], ולכן אי-התאמה זו עוררה חשד נוסף שהביא לפסילת המחיר שהוצהר.

לכן, מאחר שרשות המכס הגיעה מוכנה ומצוידת בראיות חזקות, נקבע במקרה זה, כי היבואן לא עמד בנטל ההוכחה, כי המחיר שהוצהר על ידו היה אמיתי, והתביעה נדחתה[9].

עמ' 76

במקרה דומה שהוכרע בשנת 2009, הציגה רשות המכס בבית המשפט חשבוניות של יצואנים ספרדים שהוגשו למכס הספרדי, בהן המחיר שהוצהר היה גבוה מן המחיר שהוצהר על ידי יבואן ישראלי שרכש את הסחורה מאותם ספקים. בהסתמך על כך, בין היתר, דחה בית המשפט את תביעת היבואן וקבע, כי זה לא הוכיח שהמחיר שהוצהר על ידו היה אמיתי[10].

לעומת זאת, לפני כארבע שנים ניתן פסק-דין בבית משפט השלום בתל-אביב, במסגרתו הצליח יבואן להגן בבית המשפט על מחיר היבוא שהוצהר על ידו, ושנפסל על ידי רשות המכס בחשד שהיה מדובר במחיר כוזב.

באותו מקרה, התחקתה רשות המכס אחרי המשקאות שיובאו באמצעות סימון סדרת הייצור המופיעה עליהם ומצאה, כי אותם משקאות נמכרו מהיצרן בפינלנד במחיר מסוים, לקונה הראשון. היבואן הישראלי, לעומת זאת, הצהיר, כי אותם משקאות נמכרו לישראל במחיר נמוך מן המחיר שבו מכר היצרן את המשקאות. עוד העלתה חקירת המכס באותו מקרה, כי היבואן הבלעדי של הטובין, אשר מייבא ישירות מן היצרן לישראל, הצהיר על מחירים גבוהים מן המחירים עליהם הצהיר התובע במקרה זה. על אף הראיות שהובאו על ידי המכס, קבע בית המשפט, כי יש להאמין לתובע כי המחיר שהוצהר על ידו היה המחיר האמיתי, וקיבל את התביעה, בין היתר משום שהספק שמכר את הטובין ליבואן אימת את גרסתו[11].

במקרה אחר, בו נפסל מחיר היבוא שהוצהר על ידי יבואן מוצרי חשמל, הציגה רשות המכס בבית המשפט הצעות מחיר של הספק ליבואן, שהמחיר בהן היה גבוה מן המחיר שהוצהר בסופו של יום, כמו גם מחירון של הספק בחו"ל, שלא עלה בקנה אחד עם המחיר שהוצהר. לכן, באותו מקרה, קבע בית המשפט, כי היבואן לא עמד בנטל להוכיח שהמחיר שהוצהר היה אמיתי, ודחה את התביעה[12].

בסופו של דבר, כאשר מתעוררת מחלוקת בין יבואן לרשות המכס בנוגע לפסילת המחיר שהוצהר על ידי היבואן, ניתן להניח, שכאשר היבואן מספק הסברים וראיות התומכות במחיר שהוצהר על ידו, כמו למשל הסכם עם הספק או עדות של הספק עצמו, עובר הכדור למגרשה של רשות המכס, והיבואן עומד בנטל ההוכחה המוטל עליו.

אך, אם היבואן רק עומד על כך שהמחיר שהוצהר על ידו הוא אמיתי, ללא הצגת אסמכתאות נוספות מלבד עדותו והחשבונית שהוצגה בעת היבוא, לא יוכל היבואן להעביר את הכדור למגרשה של רשות המכס, וככל הנראה תביעתו תידחה.

עמ' 77

לכן, כאשר יבואן מקבל הנחה מן הספק או משלם מחיר שהוא סבור שיעורר את חשד רשות המכס,

טוב יעשה אם יצטייד מבעוד מועד במסמכים בכתב אשר מוכיחים את אמיתות המחיר.

במצב בו היבואן מצליח להעביר את נטל ההוכחה אל רשות המכס, עושה רושם שלא די בכך שרשות המכס תטען, כי המחיר שהוצהר מעורר חשד בהיותו נמוך מן המקובל, ולא די בראיות "נסיבתיות" כדי להפריך את מחיר היבוא, כמו למשל מחירים של יבואנים אחרים, אלא שבמצב כזה תידרש רשות המכס להציג ראיות של ממש הסותרות את מחיר היבוא שהוצהר ביחס לאותה עסקה עצמה (כמו חשבוניות כפולות, חשבוניות יצוא ביחס לאותה עסקה, מחירונים וכו'), וכאלה - אין בידה בכל המקרים.

---

[1]. **סעיף 130(1)** לפקודת המכס **[נוסח חדש] (להלן:** "פקודת המכס"**), בשילוב סעיף 132** לפקודת המכס**: "ערך עסקה הוא המחיר ששולם או שיש לשלמו בעד הטובין, בעת מכירתם לשם ייצוא לישראל...".**

[2]. **סעיף 133(א)(5)** לפקודת המכס.

[3]. **סעיפים 130(2) ו-(3)** לפקודת המכס.

[4]. רע"א 1436/90 **גיורא ארד, חברה לניהול השקעות ושרותים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד מו(5) 101, 108.**

[5]. **סעיף 239א** לפקודת המכס.

[6]. **ת"א (שלום רמלה) 1846/05 שאנל סחר במזון בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל-אגף המכס ומע"מ, החלטה מיום 13.12.06, השופטת נחליאלי-חיאט.**

[7]. לעיל הערה 1.

[8]. **לעיל הערה 2.**

[9]. **ת"א (מחוזי חיפה) 1189-07 מרקיורי מ.ג סחר והשקעות בע"מ נ' מדינת ישראל, פסק-דין מיום 25.7.11, השופט קיסרי.**

[10]. ת"א (שלום ת"א) 05-31946 **אלפלאח ללבלאט ולאדואת אלצחייה נ' מדינת ישראל**, ניתן ביום 23.8.09, השופט אריה אטיאס; ערעור על פסק-הדין נדחה במסגרת ע"א (מחוזי ת"א) 09-11-25319 **אלפלאח ללבלאט ולאדואת אלצחייה נ' מדינת ישראל**, ביום 23.3.10.

[11]. **ת"א (שלום ת"א) 42687/03 פולדיאן יעקב נ' מדינת ישראל-אגף המכס ומע"מ, השופט יונה אטדגי, פסק-דין מיום 27.5.07; ערעור שהוגש על חלק מתוצאת פסק-הדין, שאינה רלוונטית למאמר זה - הסתיים בפשרה במסגרת ע"א (מחוזי ת"א) 3086/07 יעקב פולדיאן נ' מדינת ישראל, אגף המכס והמע"מ, ניתן ביום 11.5.11.**

[12]. ע"א 4564/06 **ירון עמוסי נ' מדינת ישראל-בית המכס אשדוד, ניתן בתאריך 9.12.07.**